Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 31979 du rôle
Inscrit le 25 janvier 2013

Audience publique du 25 septembre 2014

Recours formé par
Monsieur .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt commercial communal

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31979 du rôle et déposée le 25 janvier 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ....., demeurant à L-….. tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 24 octobre 2012 ayant déclaré non fondée sa réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2007, émis le 13 juin 2012;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 avril 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 27 mai 2013 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de Monsieur ..... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 24 juin 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 27 janvier 2014.

Suite au dépôt le 3 décembre 2010 de sa déclaration pour l'établissement du bénéfice commercial et de la déclaration pour l'impôt commercial de l'année 2007, Monsieur ..... fit l'objet d'un courrier du 7 juillet 2011, ainsi que d'un courrier de rappel du 14 septembre 2011, du préposé du bureau d'imposition Luxembourg 7 de l'administration des contributions directes sollicitant des informations et des pièces supplémentaires par rapport aux déclarations susmentionnées, conformément au § 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « *AO* », les éléments supplémentaires étant :

« *- une copie de l'acte de vente de votre immeuble, sis .... à .....*
- un tableau d'amortissement de l'année 2007, étant donné que celui-ci fait défaut.
- une pièce comptable concernant votre provision au montant de ….€ pour rachat de licence.

- étant donné que vous réalise[z] *un bénéfice de cession, vous êtes obligé de déterminer ce bénéfice d'après l'art*[.] *55 L.I.R., avec les calculs en annexe.* (…) ».

Par courrier du 30 septembre 2011 de la société à responsabilité limitiée ......, Monsieur ..... fournit à l'administration des Contributions directes le tableau d'amortissement de l'année 2007, une copie de l'acte de vente de l'immeuble sis à ....., l'extrait du grand-livre et des explications concernant la provision d'un montant de …. euros pour le rachat de licence, une copie du contrat de bail, ainsi qu'un tableau de réévaluation de l'actif immobilisé suite à la vente d'immeuble susmentionnée.

Par courrier du 3 février 2012, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 7 de l'administration des Contributions directes informa Monsieur ....., conformément au § 205 AO, du résultat de l'examen de sa déclaration de l'impôt commercial de l'année 2007 dans les termes suivants : « *Bénéfice de cession : - le bénéfice de cession se chiffre à ....€ et non pas à ....€. Suivant acte de vente en date du 21 décembre 2007 vous avez reçu la somme de ....€, dont ...€ pour l'immeuble et ....€ pour le fonds de commerce. La valeur comptable réévaluée de l'immeuble est de ....€ (la différence par rapport à votre calcul vient du fait, que vous avez à deux reprises pris le mauvais coefficient de réévaluation : pour le poste aménagement et agencement au tableau d'amortissement, une partie a été acquise en 1993 et une partie en 1994 ; de même pour le poste aménagement transformation.). La valeur comptable des autres immobilisations au 21 décembre est de ...€, ce qui fait une valeur comptable totale réévaluée de ...€*

Le bénéfice de cession totale est donc de … [€] *(prix de vente suivant acte notarié) – ....€ (valeur comptable réévaluée) – ....* [€] *(abattement art130 (1) L.I.R.)=....€.*

Provision : - en date du 21 décembre vous avez arrêté votre activité commerciale en nom personnel. Le même jour, la société ....., dont vous êtes l'associé unique, signe un bail commercial avec les consorts ..... et ..... Le preneur du bail est la société ...... Au point 6 du contrat de bail vous vous engagez solidairement et indivisiblement avec la gérante unique pour le paiement des loyers. Cet engagement est un engagement personnel de vous en tant qu'associé de ladite société, et par conséquent la provision au montant de ....€ n'a pas à figurer au bilan du commerce .....; d'autant plus que c'est la société ..... qui paie le bail commercial au montant de ....€ pour les années en question, le 17 janvier 2011.

Il s'ensuit que votre bénéfice courant de l'année 2007 est de ....€.

A défaut d'une prise de position écrite de votre part endéans quinze jours, le bureau d'imposition émettra les bulletins d'impôt en tenant compte des redressements ci-dessus. (…) ».

En date du 13 juin 2012, le bureau d'imposition Luxembourg 7, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ..... les bulletins de l'impôt commercial communal et d'établissement séparé des bénéfices de l'année 2007, le bulletin de l'impôt sur le revenu, ainsi que le document concernant la détermination du taux d'impôt global ayant été émis le 20 juin 2012 par le bureau d'imposition Mersch.

Par une lettre de la société à responsabilité limitée ..... du 13 août 2012, Monsieur ..... introduisit une réclamation contre le prédit bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2007.

Par une décision, répertoriée sous le numéro C 17854 du rôle, du 24 octobre 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », rejeta cette réclamation pour ne pas être fondée, aux termes de la motivation suivante :

« Vu la requête introduite le 14 août 2012 par la société à responsabilité limitée ....., au nom du sieur ....., demeurant à L-...., pour réclamer contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007, émis en date du 13 juin 2012 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les § 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu le § 254 alinéa 2 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir omis lors de sa « conclusion pour déterminer le bénéfice de l'année 2007 », une « acquisition réalisée courant 2007 » ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant entend « demander le redressement de ladite imposition (sans prendre position sur d'autres points) dans le sens que votre conclusion pour déterminer le bénéfice de l'année 2007 ne tient pas compte de l'acquisition réalisée courant 2007 » ; qu' « en effet, comme documenté dans un courrier adressé à l'administration de l'enregistrement, M......, pour être en mesure de vendre la totalité de l'équipement, a dû racheter à la Sté. ...., les investissements actualisés depuis 2003 par celle-ci » ; que « pour souligner le bien-fondé », le réclamant a soumis les pièces suivantes : « la lettre adressée à l'enregistrement, la convention de vente, les comptes dans la comptabilité de .....», de même que « les comptes dans la comptabilité de Hôtel ..... » ;

Considérant, à titre d'illustration, que la déclaration pour l'établissement du bénéfice commercial et pour l'impôt commercial de l'année litigieuse, remise, après de maints rappels et commination d'astreinte, finalement en date du 3 décembre 2010, n'a mentionné nulle part ni la cessation par le réclamant de ses activités commerciales en nom personnel ni la réalisation d'un quelconque bénéfice de cessation ; que la comptabilité y connexe, à l'instar de la déclaration même, s'est montrée tout aussi peu révélatrice ; que le bureau d'imposition s'était partant vu dans l'obligation de rechercher à son initiative les détails et modalités concernant le bénéfice de cessation proprement dit, notamment en envoyant au requérant un questionnaire l'incitant à remettre les justificatifs nécessaires pour retracer les diverses opérations réalisées au cours de l'année litigieuse ; qu'après deux mois et demi seulement, le

réclamant a enfin réagi en remettant une multitude de pièces, dont notamment un acte de vente daté du 21 décembre 2007, relatif à l'aliénation de son immeuble sis ..... à ...., faisant foi de la réalisation d'un bénéfice de cessation au sens de l'article 15 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ;

Considérant encore que le réclamant reproche au bureau d'imposition de ne pas avoir inclus, lors de la détermination du bénéfice, un fourre-tout de biens composites, acquis en bloc de la part de la société à responsabilité limitée « .....», en date du 15 décembre 2007, société dont, incidemment noté, le réclamant est également l'associé unique ; qu'il n'est tout de même spécifié nulle part à quel niveau le bureau d'imposition aurait omis l'intégration de ces biens d'une somme de .... euros, soit au niveau du bénéfice courant, soit au niveau du bénéfice de cessation ; qu'en outre, la « convention de vente » tendant à détailler l'aliénation en bloc proprement dite, ne porte aucune signature, de sorte que la valeur légale en est considérablement compromise ; que finalement, les extraits du grand-livre de la société « .....», annexés à la présente réclamation, portent tous et sans la moindre exception la date d'édition du 13 août 2012, de même que l'année concernée n'est, en l'occurrence, pas non plus l'année litigieuse, mais également l'année 2012 ; que même en supposant une intention non fallacieuse de la part du réclamant, il n'en reste pas moins qu'ils ne sauraient être admis à titre d'éléments de preuve ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 janvier 2013, Monsieur ..... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation à l'encontre de la décision directoriale précitée du 24 octobre 2012.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation dirigée contre un bulletin de l'impôt commercial communal. Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour violation de l'article 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives au motif que la requête introductive d'instance ne contiendrait pas de moyen en droit mais se limiterait à libeller uniquement la prétention du demandeur dans son résultat escompté en fait.

La demanderesse répond que la requête introductive d'instance contiendrait bien « *son argumentation* ».

En vertu de l'article 1er, alinéa 2 de la loi précitée du 21 juin 1999, toute requête déposée devant le tribunal administratif doit contenir notamment l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués.

A titre liminaire, force est tout d'abord au tribunal de relever, au regard du dispositif de la requête introductive d'instance, que le présent recours n'est dirigé que contre la décision directoriale n° C 17854 précitée du 24 octobre 2012 ayant rejeté comme étant non-fondée la

réclamation du demandeur du 14 août 2012 introduite contre le bulletin de l'impôt commercial communal émis le 13 juin 2012. Le recours sous examen ne vise pas, comme l'a relevé à juste titre le délégué du gouvernement, ni la décision directoriale n° C 17923 du 19 novembre 2012 intervenue suite à la réclamation que le demandeur fit introduire le 17 septembre 2012 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu, ni le document concernant la détermination du taux d'impôt global, tous les deux émis le 20 juin 2012. Il s'ensuit que le demandeur, dans le cadre de son mémoire en réplique, se réfère, à tort, à la réclamation du 17 septembre 2012 y jointe et déposée au greffe du tribunal administratif le 27 mai 2013, étant donné qu'il ne s'agit pas de la réclamation ayant donné lieu à la décision directoriale déférée du 24 octobre 2012.

Le tribunal constate à la lecture de la requête introductive d'instance que le demandeur a exposé les faits et a développé les moyens en droit à l'appui de son recours. Il soutient en substance que le directeur aurait, à tort, refusé de prendre en considération différents documents qu'il aurait soumis portant sur des dépenses d'acquisition de biens et devant diminuer son bénéfice de cessation de l'année 2007. L'exception d'irrecevabilité tirée d'un prétendu libellé obscur de la requête laisse partant d'être fondée.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé en cause, le recours en réformation est partant recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans le délai de la loi.

Quant au fond, le demandeur soutient devoir bénéficier de l'inclusion de certaines dépenses effectuées par lui dans son bénéfice de cessation d'activité de l'année 2007. Il expose avoir été propriétaire d'un immeuble sis à ..... où il aurait exploité, d'abord à titre personnel puis à partir de 2003, par l'intermédiaire de la société à responsabilité limitée ......, un hôtel sous la dénomination « ..... ». Afin de pouvoir vendre « *la totalité de l'équipement,* [Monsieur ..... aurait] *dû racheter à la Sté. ....., les inventissements actualisés depuis 2003 par celle-ci* (…) », ces dépenses d'un montant de …. euros ressortant, selon le demandeur, d'un courrier qu'il aurait fait adresser à l'administration de l'Enregistrement et des Domaines le 5 mai 2011, de la convention de vente du 15 décembre 2007 conclue entre la société ...... et lui-même, ainsi que de leurs comptabilités respectives et devant diminuer son bénéfice de cessation imposable.

Le délégué du gouvernement demande le rejet du recours en ce que le demandeur serait resté en défaut de présenter des explications concluantes et des pièces justificatives à l'appui de ses prétentions.

En ce qui concerne la prise en compte des dépenses que le demandeur affirme avoir effectué en 2007 consistant en l'acquisition de biens d'exploitation d'une brasserie-discothèque et d'un hôtel par le truchement de la société ...... pour un montant de …. euros en vue de pouvoir être en mesure de vendre son immeuble avec tous ses équipements, force est tout d'abord de constater que le demandeur reste en défaut d'invoquer, dans sa requête introductive d'instance, une quelconque disposition légale à l'appui de sa revendication visant à voir diminuer son bénéfice de cessation d'activité de l'année 2007 des dépenses susmentionnées. Dans la mesure où le demandeur conteste la détermination de son bénéfice de cessation de l'année 2007 par le directeur, bénéfice qui est défini par l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « L.I.R. », comme étant « *le revenu net provenant* (…) *de toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libéral* (…) » et qui comprend également le bénéfice réalisé à

l'occasion de « (…) *la cessation sans liquidation successive de pareille entreprise ou d'une partie autonome de celle-ci* » au sens de l'article 15 (2) L.I.R., il y a lieu de se référer à l'article 18 (1) L.I.R. en vertu duquel « *Le bénéfice est constitué par la différence entre l'actif net investi à la fin et l'actif net investi au début de l'exercice, augmentée des prélèvements personnels effectués pendant l'exercice et diminuée des suppléments d'apport effectués pendant l'exercice.* ».

Il y a encore lieu de rappeler que conformément à l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 précitée, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôts appartient au contribuable.

Or force est de constater que, bien que le demandeur invoque plusieurs documents à l'appui de son recours, en l'occurrence un courrier qu'il fit adresser à l'administration de l'Enregistrement et des Domaines le 5 mai 2011, une convention de vente du 15 décembre 2007 conclue entre la société ..... et lui-même, ainsi que leurs comptabilités respectives desquelles sont censées ressortir les dépenses d'un montant de …. euros devant diminuer, selon le demandeur, son bénéfice de cessation imposable, ces pièces, conformément à l'argumentation de la partie étatique, sont dépourvues de toute valeur probante. En effet, d'une part, le courrier adressé à l'administration de l'Enregistrement et des Domaines le 5 mai 2011, ainsi que les extraits des comptabilités du demandeur et de la société ..... constituent des documents unilatéraux établis par le demandeur lui-même, respectivement par la société susmentionnée dont le demandeur est l'associé unique, et, d'autre part, le contrat de vente du 15 décembre 2007 conclu entre le demandeur et la société ..... est dépourvu de toute signature. Force est encore de constater que le demandeur est resté en défaut de soumettre à l'analyse du tribunal des documents permettant d'établir la réalité des dépenses effectuées en lui soumettant notamment l'extrait bancaire du, respectivement des paiements litigieux.

Au regard des développements qui précèdent, c'est à juste titre que le directeur n'a pas estimé devoir prendre en compte les dépenses dont le demandeur réclame la déduction, de sorte qu'en l'absence d'autres moyens, le recours en réformation introduit par le demandeur est à rejeter comme étant non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y pas lieu de statuer sur le recours en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Andrée Gindt, juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 25 septembre 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill   s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 25 septembre 2014
Le greffier du tribunal administratif